Sentenza del 12/05/2022 n. 15138 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 95/02/17 del 27/09/2017, la Commissione tributaria di secondo grado di Trento respingeva parzialmente l'appello proposto dalla Agenzia delle dogane e dei monopoli e l'appello incidentale proposto dalla Trentino Riscossioni s.p.a. (di seguito TR) avverso la sentenza n. 221/01/14 della Commissione tributaria di primo grado di (---), che aveva accolto i ricorsi riuniti proposti dalla I. s.p.a. avverso il diniego di rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica utilizzata nello stabilimento della società contribuente nel periodo gennaio 2010 - ottobre 2011.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della Commissione tributaria di secondo grado: a) le istanze di rimborso erano state presentate sia all'Agenzia delle dogane sia a TR ai sensi del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 14, (Testo unico accise - TUA) con riferimento all'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'art. 52 TUA e ss., introdotta dal D.L. 29 novembre 1988, n. 511, art. 6, conv. con modif. nella L. 27 gennaio 1989, n. 20, e, quindi, soppressa, per le regioni a statuto ordinario, dal D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, art. 18, comma 5, con decorrenza dal 01/01/2012; b) successivamente, il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 4, comma 10, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, aveva abrogato il menzionato D.L. n. 511 del 1988, art. 6; c) la Commissione tributaria di primo grado, riuniti i ricorsi proposti da Italcementi s.p.a., li accoglieva; d) la sentenza della Commissione tributaria di primo grado era appellata in via principale dall'Agenzia delle dogane e in via incidentale da TR.

1.2. Su queste premesse, la Commissione tributaria di secondo grado motivava il rigetto dell'appello principale e incidentale (fuorchè per quanto riguarda la compensazione delle spese) evidenziando che: a) la Commissione tributaria di primo grado aveva ritenuto che l'Agenzia delle dogane era contraddittore necessario nel presente giudizio e tale statuizione non era stata specificamente censurata; b) come stabilito dalla prevalente giurisprudenza della S.C., il rimborso delle accise indebitamente pagate può essere chiesto ed ottenuto anche dal consumatore finale, nulla riferendo l'art. 14 TUA, comma 2, in ordine alla legittimazione attiva; c) l'addizionale provinciale è, peraltro, incompatibile con la Dir. 16 dicembre 2008, n. 2008/118/CE, art. 1, p. 2.

2. L'Agenzia delle dogane impugnava la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado con ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

2.1. Con separato ricorso, affidato sempre a quattro motivi, anche TR impugnava la medesima sentenza, depositando altresì memoria ex art. 378 c.p.c..

3. I. s.p.a. resisteva avverso entrambi i ricorsi depositando separati controricorsi e, quindi, memorie ex art. 378 c.p.c..

4. Alle udienze pubbliche dell'11 giugno 2019 (ricorso n. 10524/2018) e del 15/10/2019 (ricorso n. 10335/2018) le cause introdotte rispettivamente dall'Agenzia delle dogane e da TR venivano rinviate al fine di consentire la loro trattazione unitaria.

Motivi della decisione

1. Pregiudizialmente occorre disporre la riunione del procedimento n. 10524/2018 R.G. al procedimento n. 10335/2018 R.G., essendo stati proposti separati ricorsi avverso la medesima sentenza della CTR (tra le tante, Cass. n. 25662 del 04/12/2014; Cass. n. 16221 del 16/07/2014; Cass. n. 26723 del 13/12/2011).

1.1. In conseguenza della riunione, il ricorso proposto dall'Agenzia delle dogane va qualificato principale mentre il ricorso proposto da TR va qualificato incidentale.

1.2. Sempre in via pregiudiziale va evidenziato che le memorie denominate di replica depositate ad udienza di discussione orale già conclusa dal difensore di TR sono inammissibili in quanto non previste dal codice di procedura civile.

2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, di cui è opportuno anticipare la trattazione in ragione della natura assorbente del vizio denunciato, TR deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere la sentenza impugnata incompleta.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. E' ben vero che tra l'ultima riga della pagina n. 9 e la prima riga della pagina n. 10 c'è il salto logico denunciato da TR, ma è altrettanto vero che ciò non nuoce alla complessiva comprensibilità del decisum della sentenza impugnata, sicchè l'incompletezza non determina affatto la nullità della sentenza impugnata.

3. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, ancora pregiudiziale, TR deduce la violazione e falsa applicazione e dell'art. 14 TUA, commi 1, 2 e 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 1, evidenziando che: a) la Commissione d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, può rilevare il proprio difetto di giurisdizione, appartenendo quest'ultima al giudice ordinario; b) la società contribuente non ha interesse attuale alla domanda di rimborso, non essendo il soggetto che ha versato l'addizionale all'Erario.

3.1. Il motivo è inammissibile sotto entrambi i profili.

3.2. Va, infatti, evidenziato che la Commissione tributaria di primo grado ha deciso nel merito ritenendo implicitamente la giurisdizione del giudice tributario e nessuna delle parti ha appellato sulla specifica questione, con conseguente formazione di un giudicato implicito (tra le tante, Cass. S.U. n. 27531 del 20/11/2008; Cass. S.U. n. 2067 del 28/01/2011; Cass. n. 19792 del 28/09/2011; Cass. n. 6966 del 20/03/2013; Cass. S.U. n. 9693 del 22/04/2013).

3.3. Un discorso del tutto analogo può farsi con riferimento al rilievo di carenza di interesse al ricorso, peraltro impropriamente sollevato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 1, attinente specificamente alla giurisdizione.

4. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle dogane deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e la motivazione perplessa, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

4.1. Sotto il primo profilo, la ricorrente si duole del fatto che l'Ufficio avrebbe puntualmente censurato la sentenza di primo grado escludendo la destinazione erariale dell'addizionale, circostanza idonea ad incidere sulla legittimazione dell'Amministrazione doganale ad essere evocata per la restituzione e/o il rimborso.

4.2. Sotto il secondo profilo, la motivazione della sentenza della Commissione tributaria di secondo grado dovrebbe ritenersi perplessa, non potendosi al tempo stesso confermare la decisione di primo grado, che ha ritenuto che il gettito delle accise (e delle addizionali) va integralmente a beneficio della provincia Autonoma di (---) e, poi, ritenere che l'Erario sia parte necessaria del giudizio solo perchè destinatario di una richiesta di rimborso.

4.3. Il motivo proposto non è inammissibile, come sostenuto dalla difesa di I. s.p.a. per il cumulo di diversi profili di censura, atteso che l'Agenzia delle dogane, nel contesto della propria argomentazione, ha puntualmente distinto la censura di violazione di legge da quella di violazione delle norme procedimentali.

4.4. Il motivo va, peraltro, disatteso.

4.5. Per quanto concerne il vizio di violazione di legge, la censura si rivela inammissibile.

4.5.1. Invero, la Commissione tributaria di secondo grado ha affermato che il giudice di prime cure si è limitato a ritenere la qualifica di contraddittore necessario dell'Agenzia delle dogane, senza che fosse disposto il rimborso a carico di quest'ultima.

4.5.2. L'Agenzia delle dogane ha, invece, insistito nell'affermare il proprio difetto di legittimazione passiva in virtù dell'attribuzione delle risorse derivanti dalla applicazione delle accise e delle addizionali provinciali alla Provincia Autonoma di (---), circostanza, quest'ultima, che non è stata affatto negata dalla Commissione tributaria di primo grado.

4.5.3. La ricorrente avrebbe dovuto, dunque, contestare la qualità di litisconsorte necessario dell'Agenzia delle dogane, non già la propria legittimazione ad essere destinataria di una istanza di rimborso.

4.6. Sotto il secondo profilo, il motivo è infondato.

4.6.1. La pronuncia della Commissione tributaria di secondo grado non è affatto perplessa: il giudice di appello si è limitata a prendere atto della mancata impugnazione della statuizione di primo grado, per la quale l'Agenzia delle dogane è contraddittore necessario, con la

conseguenza che non c'è alcuna contraddizione nell'evidenziare il mancato afflusso all'Erario degli introiti derivanti dall'addizionale alle accise sull'energia elettrica.

5. Con il secondo motivo di ricorso principale si deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 511 del 1988, art. 6, e della Dir. n. 2008/118/CE, art. 1, p. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, contestandosi che le addizionali provinciali previste dal menzionato art. 6 siano in contrasto con il diritto unionale, così che le stesse debbano essere disapplicate retroattivamente, come ritenuto dalla Commissione tributaria di secondo grado.

5.1. Con il quarto motivo di ricorso incidentale TR formula una censura sostanzialmente sovrapponibile, denunciando, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del TUA e della Dir. n. 2008/118/CE, art. 1, p. 2.

5.2. Con il terzo motivo di ricorso principale si deduce la violazione e falsa applicazione e dell'art. 14 TUA, comma 2, e art. 53 TUA, comma 1, e dell'art. 2033 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi il difetto di legittimazione attiva di I. s.p.a., consumatore finale dell'energia elettrica, a chiedere il rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica.

5.2.1. Una censura di contenuto sostanzialmente analogo propone TR con il terzo motivo di ricorso incidentale, con il quale si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 14 e 53 TUA, e del D.L. n. 511 del 1998, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

5.3. Con il quarto motivo di ricorso principale si contesta la violazione dell'art. 2033 c.c., del D.L. n. 16 del 2012, art. 4, comma 10, e dell'art. 11 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che, da un lato, non vi sarebbe stato alcun indebito pagamento delle accise e, dall'altro, il pagamento dell'addizionale provinciale sarebbe avvenuto da parte di Italcementi s.p.a. in favore dei fornitori e non già dell'Erario.

6. Il terzo motivo di ricorso principale e il terzo motivo di ricorso incidentale sono fondati e assorbenti (in quanto involgenti una questione pregiudiziale) rispetto al secondo e quarto motivo del ricorso principale e al quarto motivo del ricorso incidentale.

6.1. In recenti sentenze di questa Corte (cfr., ad esempio, Cass. n. 15504, n. 15505 e n. 15506 del 21/07/2020), riguardanti questioni sovrapponibili a quelle affrontate nella presente controversia, si sono enunciati i seguenti principi di diritto: "Le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 3, (nel testo applicabile ratione temporis) sono dovute, al pari delle accise, dal fornitore al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale e, nel caso di pagamento indebito, unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, e della L. n. 428 del 1990, art. 29, comma 2, è il fornitore"; "Il consumatore finale dell'energia elettrica, a cui sono state addebitate le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 3, (nel testo applicabile ratione temporis) da parte del fornitore, può agire nei confronti di quest'ultimo con l'ordinaria azione di ripetizione di indebito e, solo nel caso in cui tale azione si riveli impossibile o eccessivamente difficile con riferimento alla situazione in cui si trova il fornitore, può eccezionalmente chiedere il rimborso nei confronti

dell'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività e previa allegazione e dimostrazione delle circostanze di fatto che giustificano tale legittimazione straordinaria".

6.2. Pertanto, analogamente a quanto accade per le accise, può affermarsi che:

1) obbligato al pagamento delle addizionali nei confronti dell'Amministrazione doganale è unicamente il fornitore;

2) il fornitore può addebitare integralmente le addizionali pagate al consumatore finale;

3) i rapporti tra fornitore e Amministrazione doganale e fornitore e consumatore finale sono autonomi e non interferiscono tra loro;

4) in ragione della menzionata autonomia, il consumatore finale, anche in caso di addebito del tributo da parte del fornitore, non ha diritto a chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso delle addizionali indebitamente corrisposte;

5) il diritto al rimborso spetta unicamente al fornitore, che può esercitarlo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: a) nel caso in cui non abbia addebitato l'imposta al consumatore finale, entro due anni dalla data del pagamento; b) nel caso in cui il consumatore finale abbia esercitato vittoriosamente nei suoi confronti azione di ripetizione di indebito, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della relativa sentenza;

6) nel caso di addebito delle addizionali al consumatore finale, quest'ultimo può esercitare l'azione civilistica di ripetizione di indebito direttamente nei confronti del fornitore, salvo chiedere eccezionalmente il rimborso anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria allorquando alleghi che l'azione esperibile nei confronti del fornitore si riveli oltremodo gravosa (come accade, ad esempio, nell'ipotesi di fallimento del fornitore).

6.3. La sentenza della CTR non si è conformata ai superiori principi di diritto, ritenendo che I. s.p.a. fosse senz'altro legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso, con conseguente cassazione della stessa; non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, non avendo I. s.p.a. allegato la sussistenza delle condizioni in virtù delle quali possa dirsi legittimata a richiedere il rimborso delle addizionali, la causa va decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della controricorrente.

7. In conclusione, vanno accolti il terzo motivo di ricorso principale ed il terzo motivo di ricorso incidentale, rigettati il primo motivo di ricorso principale e il primo e il secondo motivo di ricorso incidentale, assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso di I. s.p.a..

7.1. La sostanziale novità della questione all'epoca della proposizione del giudizio di merito giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite relative all'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso principale e il terzo motivo di ricorso incidentale, rigetta il primo motivo di ricorso principale e il primo e il secondo motivo di ricorso incidentale, dichiara assorbiti i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della controricorrente; spese compensate.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 12 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza